

Soccidario esercente l'attività di allevatore anche in proprio. Indebita detrazione dell'IVA sugli acquisti

Cass. Sez. Trib. 4 maggio 2021, n. 11592 ord. - Bisogni, pres.; Mucci, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. B.A. (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Piemonte 31 marzo 2011*)

Imposte e tasse - IVA - Soccida - Soccidario esercente l'attività di allevatore anche in proprio - Acquisti di bestiame e mangimi non inerenti al contratto di soccida - Accertamento in rettifica della dichiarazione IVA - Indebita detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti - Omessa distinzione tra l'IVA relativa all'attività svolta in proprio e l'imposta inerente al rapporto di soccida.

In tema di IVA, non ha diritto alla detrazione prevista dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, il soccidario per le spese sostenute per l'attività dedotta nel rapporto associativo, nel caso in cui la commercializzazione del bestiame sia stata effettuata esclusivamente dal soccidante, ancorché il soccidario abbia percepito gli utili conseguenti allo svolgimento del rapporto di soccida, per il quale le parti abbiano concordato la monetizzazione degli stessi in suo favore.

(Omissis)

CONSIDERATO

Che:

1. la C.T.R. del Piemonte ha rigettato il gravame interposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T.P. di Novara di accoglimento del ricorso di B.A., soccidario ed esercente l'attività di allevatore in proprio, contro avvisi di accertamento in rettifica della dichiarazione IVA per gli anni 2003-2006 per indebita detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti senza distinguere tra quella connessa all'attività svolta in proprio e l'IVA inerente al rapporto di soccida, indetraibile d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ex art. 19, commi 2 e 4;
2. la C.T.R. (pp. 6-7 della sentenza) ha ritenuto che: «- dall'esame della contabilità (fatture, registri IVA, dichiarazioni Modello Unico) prodotta abbondantemente, si rileva che le fatture di acquisto sono di pertinenza dell'attività propria; ne sono prova, tra quelle di importo di rilievo, gli acquisti di bestiame e mangimi che non sono certamente inerenti al contratto di soccida del contribuente, quali gli acquisti di bestiame e mangimi che non sono inerenti al contratto di soccida; relativamente ai beni strumentali, non risulta che rientrino nel contratto di soccida, la proprietà è e rimane del soccidario. Anche i lavori di manutenzione e adattamento non sono esattamente riferibili se al contratto o alla proprietà. (...) - se pure si volesse aderire alla tesi dell'ufficio, che ha ricostruito la quota di imposta non detraibile, ritenendo che "l'imposta complessivamente assolta a monte sia destinata a ciascuna delle due attività in rapporto ai ricavi di ciascuna di esse rispetto ai ricavi complessivi". Tale ricostruzione non risulterebbe in ogni caso corretta, non essendo supportata da logica contabile. Diverse sono le motivazioni di allevamento nel caso di attività propria, considerato che l'attività svolta dal soccidario risulta "allevamento di bovini e bufalini, produzione di latte crudo" che presuppone un fatturato di natura diversa, ovvero le vendite di bovini per la produzione di latte, non sono così frequenti come per la produzione di carne. L'ingrasso per la vendita implica una serie di operazioni complementari che non è propria di un agricoltore ed è svolta da commercianti, mentre la produzione di latte implica un mantenimento temporalmente più lungo e diverso degli animali, che coinvolge un numero di capi in rimanenza, non evidenti nella valutazione dell'ufficio che si è limitato ad applicare una ripartizione puramente matematica. (...)»;
3. avverso detta sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a cinque motivi; B.A. non svolge difese.

RITENUTO

Che:

4. sui motivi di ricorso,
 - 4.1. con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia ultrapetizione: mai il contribuente ha sostenuto in giudizio l'esclusiva riferibilità degli acquisti all'attività svolta in proprio, bensì che gli acquisti per i quali aveva portato in detrazione l'IVA afferivano sia alla sua attività in proprio che a quella di soccidario;
 - 4.2. con il secondo motivo si denuncia vizio motivazionale, non essendo comprensibile come la C.T.R. abbia riscontrato l'esistenza di acquisti di bestiame di rilevante importo;
 - 4.3. con il terzo motivo si denuncia violazione del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 19, commi 2 e 4; per esercitare il diritto alla detrazione non rileva la riferibilità degli acquisti a beni di proprietà del soccidario, bensì l'inerenza all'attività d'impresa e, in particolare, all'effettuazione di operazioni imponibili;
 - 4.4. con il quarto motivo si denuncia ultrapetizione e violazione del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 19 e 57: mai il

contribuente ha censurato il criterio di ripartizione delle operazioni imponibili utilizzato dall'ufficio citato d.p.r., n. 633, ex art. 19, comma 4, e, ove a tal fine egli avesse integrato le sue difese, ciò sarebbe avvenuto in violazione delle preclusioni stabilite dalle norme sul processo tributario;

4.5. infine, con il quinto motivo si denuncia violazione del citato d.p.r. n. 633, art. 19, commi 2 e 4, e dell'art. 2697 c.c.: la conformità a legge del criterio di accertamento della quota d'imposta non detraibile sarebbe smentita dalla C.T.R. con motivazione poco comprensibile;

5. i motivi - che possono essere esaminati congiuntamente poiché all'evidenza connessi - sono complessivamente fondati;

5.1. giova osservare, in generale, che i profili di doglianza più direttamente attinenti alla motivazione spesa dalla C.T.R. devono essere vagliati, *ratione temporis*, alla luce della vecchia formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5);

5.2. ancora in generale il soccidario non ha diritto alla detrazione dell'IVA prevista dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 19 per le spese sostenute per l'attività dedotta nel rapporto associativo, ove la commercializzazione del bestiame sia stata effettuata esclusivamente dal soccidante, ancorché il soccidario abbia percepito gli utili conseguenti allo svolgimento del rapporto di soccida, per il quale le parti abbiano concordato la monetizzazione degli stessi in suo favore (Sez. V, 10 aprile 2013, n. 8727; conf. Sez. V, 15 luglio 2015, n. 14791);

5.3. è incontrovertito che, nella specie, B.A. ha esercitato congiuntamente l'attività propriamente riconducibile alla veste di soccidario assunta contrattualmente, per la quale è stato remunerato in denaro, e l'attività di allevamento in proprio: la sentenza impugnata, nel riepilogare le conclusioni rassegnate dalle parti, riporta (p. 5) che il contribuente «Evidenzia l'errore commesso dall'A.E. che non ha analizzato analiticamente i costi distinguendo quali attribuiti all'impresa personale e quali al rapporto soccidario. (...) Le spese detratte personalmente si riferiscono al rifacimento di un capannone effettuato in data anteriore al contratto di soccida, oltre all'acquisto di box inox per i vitelli. Ribadisce che il contribuente in proprio ha detratto esclusivamente IVA inerente alla propria attività»;

5.4. ora, la C.T.R. da un lato richiama l'indirizzo dell'amministrazione (circolare n. 381861 del 28 maggio 1980) secondo cui, qualora il soccidante venda l'intero prodotto, il soccidario non deve recuperare l'IVA «relativa alle spese necessarie per onorare il contratto di soccida» (p. 5), ma, dall'altro, afferma in modo affatto indimostrato - con generico richiamo a fatture e documenti contabili, nonché con affermazioni non debitamente sostenute da evidenze probatorie e dunque con motivazione meramente apparente - che gli acquisti («di bestiame e mangimi che non sono certamente inerenti al contratto di soccida»: p. 6) sarebbero di pertinenza dell'attività propria del contribuente; prosegue affermando - ma con motivazione perplessa che i beni strumentali, nonché i lavori di manutenzione e adattamento, «non sono esattamente riferibili se al contratto alla proprietà»; soggiunge infine - sulla base di generiche argomentazioni prive, ancora una volta, di alcun verificabile aggancio agli atti e alle deduzioni di parte - che la quota di imposta non detraibile sarebbe stata calcolata dall'ufficio in modo non corretto secondo «una ripartizione puramente matematica» (pp. 6-7);

5.3. in tal modo, tuttavia, la C.T.R. censura in modo affatto incongruo, in primo luogo dal punto di vista motivazionale, il criterio di ripartizione proporzionale della quota d'imposta detraibile applicato dall'amministrazione alla stregua del combinato disposto del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 19, commi 2 e 4, essendo altrimenti verosimile la duplicazione della detrazione in discorso.

6. In conclusione, la sentenza impugnata dev'essere cassata con rinvio alla C.T.R. del Piemonte che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame e provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione.

(*Omissis*)

Soccidario esercente l'attività di allevatore anche in proprio Indebita detrazione dell'IVA sugli acquisti

La soccida, come noto, è un contratto associativo finalizzato all'allevamento e allo sfruttamento del bestiame in cui entrambi i contraenti (soccidante e soccidario) si assumono i rischi dell'allevamento in proporzione alle quote stabilite (art. 2170 c.c.). Fra l'altro, è l'unico contratto associativo rimasto in vita dopo l'abolizione della mezzadria e della colonia ad opera dell'art. 45 della legge n. 203/1982, recante norme sui contratti agrari.

In tal senso, la Cassazione ha affermato che «*costituisce un contratto agrario associativo, e non un contratto di società, per cui, al momento dello scioglimento del rapporto, il soccidario può vantare solo i diritti (previsti dagli artt. 2183 e 2184 c.c.) agli accrescimenti, ai prodotti e agli utili, secondo quanto stabilito dalla convenzione, dalle norme o dagli usi (...)*»¹.

Il contratto maggiormente utilizzato in ambito zootecnico è quello della soccida semplice (gli altri sono la soccida parziaria o con conferimento di pascolo)² caratterizzato dal fatto che il soccidante conferisce il bestiame al soccidario il quale deve avere comunque una propria autonomia imprenditoriale assumendosi i rischi propri dell'impresa. Prima del conferimento viene fatta una stima di quanto conferito (circa numero, razza, qualità, peso, sesso ed età) che servirà poi per determinare il prelevamento a cui avrà diritto il soccidante alla fine del contratto.

Il soccidante ha, pertanto, la direzione dell'impresa ed il soccidario contribuisce prestando il lavoro necessario al fine di conseguire l'obiettivo comune costituito dall'accrescimento del bestiame; oltre alla custodia e all'allevamento degli animali affidatigli provvede alla lavorazione dei prodotti ed al loro trasporto sino ai luoghi di stoccaggio, utilizzando la diligenza del buon allevatore.

Alla fine del contratto gli accrescimenti del bestiame (nonché i prodotti, gli utili e le spese) sono ripartiti secondo gli accordi delle parti o, nel silenzio, dagli usi. In base all'esito di una ulteriore stima il soccidante preleverà un numero di capi corrispondente a quanto conferito all'inizio del rapporto (artt. 2178 e 2181 c.c.). La divisione degli utili dell'accrescimento degli animali terrà conto del prezzo corrente di mercato.

La soccida continua ad essere oggetto di attenzione per i risvolti fiscali ad essa attinenti. Di essa si sono occupate sia l'Amministrazione finanziaria, con i relativi documenti di prassi, che la Suprema Corte con pronunciamenti conseguenti a talune controversie. Entrambe hanno fornito chiarimenti anche se non sempre sono risultati del tutto coincidenti.

Gli interventi dell'Agenzia delle Entrate hanno riguardato le imposte dirette³ come anche quelle indirette con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto (IVA).⁴

¹ Cfr. Cass. Sez. III 7 novembre 2005, n. 21491, in *Foro it.*, 2006, 10, 2885.

² Nella soccida parziaria il bestiame è conferito da entrambi i soggetti mentre in quella con conferimento di pascolo il soccidario conferisce gli animali e il soccidante concede il terreno per il pascolo.

³ L'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che «sia il soccidante che il soccidario sono da ritenersi soggetti autonomi d'imposta anche per quanto concerne i relativi redditi derivanti dall'esercizio dell'attività di allevamento del bestiame; redditi che possono essere determinati mediante: - il reddito agrario (art. 32 del d.p.r. n. 917/1986 - T.U.I.R.), se il terreno è sufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario; - con appositi coefficienti (art. 56, comma 5, del T.U.I.R.), se il terreno non è sufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario; - le risultanze di bilancio (costi e ricavi), qualora l'allevamento sia condotto senza terra. Al fine di individuare quale terreno prendere in considerazione, se del soccidante o del soccidario, per determinare la copertura degli animali allevati, l'Amministrazione finanziaria ha fatto presente che, essendo solitamente fornito dal soccidante il mangime per i capi allevati, non assume rilevanza il fatto se il soccidario abbia o meno la disponibilità del terreno; d'altronde poiché quest'ultimo concorre con la sua forza lavoro al mantenimento degli stessi è comunque titolare di reddito agrario. Quello che, in fine, il soccidante deve in ogni caso fare, quale proprietario degli animali, è di contabilizzare separatamente sia la quota di animali a lui spettante che quella di competenza del soccidario con conseguente tenuta del registro «di carico e scarico».

⁴ Ministero delle finanze, circ. 27 aprile 1973, n. 32 (parte n. 7).

Relativamente a quest'ultimo tributo, si è soffermata sull'applicabilità del «regime speciale» di cui all'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972⁵ chiarendo che nel caso di allevamenti condotti in base ad un contratto di soccida, secondo le norme civilistiche, sono da ritenersi «produttori agricoli» in quanto partecipi dell'attività stessa di allevamento di cui si assumono i rischi in proporzione alle quote conferite, sia il soccidario che il soccidante il quale svolge in proprio l'attività di allevatore. Ovviamente non può usufruire del regime speciale il soccidante il quale, avvalendosi dei contratti associativi in questione, non disponga di un suo, benché minimo, allevamento; per essere credibile deve, in qualità di proprietario o affittuario, disporre di fabbricati rurali destinati al ricovero degli animali (stalle) e curarne al contempo l'attività medesima.

Il Ministero ha altresì fatto presente che, stante le condizioni di cui sopra, alle cessioni aventi per oggetto i frutti dell'allevamento può essere applicato il suddetto regime speciale IVA. In tal caso, la veste di contribuente viene assunta dal solo soccidante qualora provveda alla vendita dell'intero prodotto, ovvero anche dal soccidario se vende la parte di sua spettanza.

Qualora la quota di frutti spettanti al soccidario sia liquidata dal soccidante con l'equivalente in denaro, tale somma (soccida monetizzata) deve ritenersi non soggetta ad IVA in quanto in tal caso il soccidante non fa altro che anticipare al soccidario la quota di frutti ad esso spettante quale ripartizione proporzionale del prezzo ricavato dalla successiva vendita, effettuata dal medesimo soccidante, di tutti i frutti della soccida⁶.

Va detto in proposito che ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c) del d.p.r. n. 633/1972 la cessione di denaro non è, infatti, soggetta a IVA e il successivo art. 19 non preclude la detrazione in presenza di cessioni di denaro; se il compenso percepito dal soccidario rientra fra le cessioni di denaro la detrazione d'imposta sugli acquisti dovrebbe ritenersi comunque consentita⁷.

A questo «interrogativo» ha risposto la Suprema Corte che si è espressa in maniera diversa sottolineando, secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza⁸, che «*In tema di IVA, non ha diritto alla detrazione prevista dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, il soccidario per le spese sostenute per l'attività dedotta nel rapporto associativo, nel caso in cui la commercializzazione del bestiame sia stata effettuata esclusivamente dal soccidante, ancorché il soccidario abbia percepito gli utili conseguenti allo svolgimento del rapporto di soccida, per il quale le parti abbiano concordato la monetizzazione degli stessi in suo favore*»⁹.

Con l'ordinanza n. 11952 del 4 maggio 2021, in epigrafe, i giudici di legittimità sono tornati ad occuparsi della questione ribadendo lo stesso concetto.

Il caso in esame è quello di un soggetto che aveva esercitato congiuntamente l'attività propriamente riconducibile alla veste di soccidario, assunta contrattualmente e per la quale era stato remunerato in denaro, e l'attività di allevamento in proprio.

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, rettificando la dichiarazione IVA relativa agli anni dal 2003 al 2006, aveva notificato degli avvisi di accertamento perché il soccidario aveva detratto l'imposta, assolta sugli acquisti, senza distinguere tra quella connessa all'attività svolta in proprio e l'IVA inerente al rapporto di soccida.

L'ufficio aveva ricostruito la quota di imposta non detraibile ritenendo che l'imposta complessivamente assolta a monte fosse destinata a ciascuna delle due attività in rapporto ai ricavi di ciascuna di esse rispetto ai ricavi complessivi.

A giudizio del medesimo era stato, quindi, disatteso il disposto dell'art. 19, commi 2 e 4, del d.p.r. n.

⁵ Il regime speciale IVA si basa su di una detrazione forfetaria costituita dall'applicazione di percentuali di compensazione fissate con apposito decreto del Ministero dell'economia e finanze di concerto con quello delle politiche agricole, alimentari e forestali. Più propriamente la detrazione dell'imposta è pari al valore corrispondente all'applicazione, all'ammontare imponibile delle cessioni dei beni, delle predette percentuali individuate per gruppi di prodotti dal decreto.

⁶ Ministero delle finanze, ris. 7 dicembre 1973, n. 504929.

⁷ L'art. 19, comma 4, stabilisce che per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali operazioni.

⁸ Cfr. Cass. Sez. V 10 aprile 2012, n. 8727 in *Giust. civ. Mass.*, 2013.

⁹ Cfr. Cass. Sez. V 15 luglio 2015, n. 14971, in *De Jure Giuffrè*.

633/1972 la qual cosa costituiva una indebita detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti¹⁰.

Di contro il contribuente faceva presente che l'organo verificatore non aveva appurato in modo analitico i costi distinguendo quali attribuiti all'impresa personale e quali al rapporto soccidario. Le spese detratte personalmente si riferivano al rifacimento di un capannone effettuato in data anteriore al contratto di soccida, oltre all'acquisto di box inox per i vitelli. In sostanza era stata detratta, per l'attività in proprio, solo l'IVA inerente alla sua attività.

Il ricorso del soccidario era accolto dalla C.T.P. e il successivo appello dell'Agenzia era rigettato dalla C.T.R. la quale, a sostegno delle motivazioni del ricorrente, rilevava che dall'esame della contabilità (fatture, registri IVA e dichiarazione dei redditi) emergeva quanto segue:

- le fatture di acquisto riguardavano l'attività propria del soccidario, come dimostrato dal fatto che erano riferibili sia al bestiame che ai mangimi che non sono certamente inerenti al contratto di soccida;
- la proprietà dei beni strumentali era in capo al soccidario;
- sussistevano incertezze per i lavori di manutenzione e adattamento, se riferibili al contratto o alla proprietà.

Per i giudici tributari la ricostruzione, così operata dall'Amministrazione finanziaria, era da ritenersi non del tutto puntuale in ragione del fatto che l'attività di allevamento (bovini e bufalini) svolta in proprio dal soccidario, unitamente alla produzione di latte crudo, presupponeva un diverso fatturato.

Inoltre:

- le cessioni di bovini per la produzione di latte, non sono così frequenti come per la produzione di carne;
- l'ingrasso per la vendita degli animali comporta operazioni complementari non proprie dell'agricoltore che sono affidate a commercianti;
- la produzione di latte implica un mantenimento temporalmente più lungo e diverso degli animali, che coinvolge un numero di capi in rimanenza non evidenti nella valutazione dell'ufficio che si era limitato ad applicare una ripartizione puramente matematica.

Nel ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate contestava la sentenza della C.T.R. sostenendo che per esercitare il diritto alla detrazione non rileva la riferibilità degli acquisti a beni di proprietà del soccidario, bensì l'inerenza all'attività d'impresa e, in particolare, all'effettuazione di operazioni imponibili.

Nel merito la Suprema Corte si è richiamata preliminarmente alla giurisprudenza, già citata, ponendo in risalto che le conclusioni a cui era pervenuta la C.T.R. non erano del tutto sostenibili perché difettavano di adeguata motivazione (ad esempio: che i beni strumentali, nonché i lavori di manutenzione e adattamento, non erano esattamente riferibili al contratto o alla proprietà).

Pur tuttavia la Commissione tributaria regionale ha censurato l'operato dell'Agenzia delle Entrate circa il criterio applicato, nella fattispecie, di ripartizione proporzionale della quota d'imposta detraibile in base del combinato disposto dell'art. 19, commi 2 e 4, del d.p.r. n. 633/1972, palesando che altrimenti sarebbe stata «verosimile» la duplicazione della detrazione in discorso.

La sentenza è stata, pertanto, cassata con rinvio alla C.T.R. per un riesame puntuale del caso.

Luigi Cenicola

¹⁰ Ai sensi dell'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471/1997 chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al 90 per cento dell'ammontare della detrazione compiuta.